

# 管 理 会 計 の 体 系 化

古 木 稔

1. は じ め に
2. 経営管理職能における計画と統制の検討
3. アンソニーの管理会計論
  - (1) 戦略的計画
  - (2) マネジメント・コントロール
  - (3) オペレイショナル・コントロール
4. マネジメント・コントロール・プロセスの諸段階
5. 新たな情報提供の役割
6. む す び

## 1. は じ め に

AAA（米国会計学会）の1958年の管理会計委員会は、企業の実践において現実に適用されている適切な管理会計技法（特殊原価調査，資本予算，予算統制，損益分岐点分析，直接原価計算，標準原価計算，標準直接原価計算など）を素材として，管理会計の本質，意義，適用態様に応えることを課題とした。<sup>(1)</sup>そこでの管理会計の体系化は，妥当な経済目的に対する計画の設定や当該目的を達成する意図のもとで意思決定を行うのに役立つように，管理会計の基本的課題を明らかにし，そこに包摂される種々の計算秩序を整序し，その構造的関係を明確化することによって管理会計の本質理解に役立つために行われてきた。

管理会計技法は，経営管理活動の要素区分にしたがって，計画設定のための諸技法と統制の諸技法とに分類される。この経営管理職能については，

経済活動の変動の激化、技術の進歩、社会的環境の変化に伴い、企業規模は拡大され、企業経営は多角的になり、計画面への重要性が注目され、経営管理職能をプロセスに分けることが一般化された。こうした技術革新と経営規模の拡大は、固定費の増大をまねくにいたり、投下資本の回収をはかることに注意をはらうようになった。したがって、技術革新と経営規模の拡大は、過剰能力の一般化を伴い、企業を一層市場志向的とならざるをえなくさせた。経営管理者は、能率的な経営をするために管理責任単位に業務活動を設定し、責任と権限の移譲を行った。さらに、企業規模の拡大は、利己主義的な意思決定方式から、社会的責任を自覚した意思決定方式へと重点を置くようになった。

経営管理者は、彼等が果している職能を種々の方法で分類してきたが、経営管理職能を計画、組織、調整、統制の諸職能に分類し、これらの諸職能のうち、計画と統制の職能に対して管理会計への有用さを認識したのである。<sup>(2)</sup>こうした体系化への試みは先に触れた米国会計学会の委員会（1955年）<sup>(3)</sup>の報告書にも見ることができる。

しかしながら、この体系論における計画会計の領域では、機会原価（opportunity cost）、増分原価（incremental cost）、埋没原価（sunk cost）などの特殊原価を使用する意思決定会計とこれと異なる計算技術を持ち、統制会計と結びつく期間会計が混入しており、計画会計の中に異質の計算原理が含まれている。このために管理会計上の計算諸技術の整序が十分であるのかという疑問が生ずる。このことはA A Aの1958年の委員会による管理会計の定義があまりに広義にとらえており、論者により解釈がわかれる余地を残している。このように、計画会計、統制会計という管理会計の枠組に対する疑問に対してバイヤー（Beyer, R.）<sup>(4)</sup>、アンソニー（Anthony, R. N.）<sup>(5)</sup>、マックファランド（McFarland, W. B.）<sup>(6)</sup>らは、計画会計、統制会計の2区分だけでは経営管理実践を的確に把握することは不可能であるこ

とを認識する。そして、彼等は計算原理上の相違を生ずるような経営管理機能上の相違を認める経営管理機能論自体に対する根源的批判を提起し、それによる管理会計論を形成しようと試みるのである。わが国においても、こうした経営管理機能論自体に対する批判とそれによる管理会計論を体系化する斬新な見解として考えられている。<sup>(7)</sup>

本稿は、アンソニーの所説に依拠して管理会計の体系化を検討するものである。

## 2. 経営管理機能における計画と統制の検討

アンソニーは、経営管理活動を計画と統制に分類することは役立つものではないと指摘する。<sup>(8)</sup> 本質的に計画と統制は定義可能な概念であり、異なる種類の活動を要求するものである。これらは組織の中での活動であり、それがいつ、だれがどんな状況下で行う活動であっても、現実に行われる活動を明確に識別するためのカテゴリーとは結びつかないのである。つまり、計画は、目的と性質において非常に異なるという点である。具現すれば、訪問すべき客はどの客かを決定するかというセールスマンの計画から、新会社の取得についての社長の計画まで種々雑多である。それ故、社長、セールスマンの両者に適用する通則は、ほとんど作ることはできないし、両者に適用するものがあったとしても漠然として普遍的であるので、システム設計の実際の問題解決にはほとんど役立たないとするのである。

統制も直接工の作業が満足すべきものであることを確保するための統制と研究者や秘書の仕事の統制とは重要な点において相当異なっている。したがって、統制が一つの主要な分類区分になるとすれば、統制のプロセスに適用する実践的な問題解決をするような理論を導くことはできない。

マックファランドは、計画と統制は一つの経営管理機能の分かちえない側面であるとしている。<sup>(9)</sup> つまり、計画は効果的な統制の裏づけがなければ、

その計画は何も達成できないし、統制が行う努力もその目標となる計画がなければ目標のないものになってしまうのである。こうした考え方は、経営管理実践においては強力な根拠を持つものと思われる。

アンソニーは、論理的には経営管理活動を計画と統制のプロセスに分類することはできるが、実践上は計画と統制は同時に行われるものであるという一体性の存在が十分認識されていないことが問題なのであると指摘する。とくに、日常的な業務活動における両者の密接なからみ合いを的確に表現しないばかりでなく、計画と統制の区分は、組織における諸活動に適用可能な通則を設定するためのフレームワーク (framework) とはならないのである。したがって、このような分類は役立たないとするのである。<sup>(10)</sup>

また、期間計画と期間統制を担当する者は同じ管理者であるから両者を別々に説明することは困難であるばかりでなく、無意味なことである。このような主張の根拠は、期間計画と期間統制が両面の関係にあって分離できないことを意味する。両者は、使用する会計概念を同じくするものであり、さらに個別計画との関連では会計実体を異にするのである。このことは予算統制のプロセスの中で密接にからみ合っているのであるから、一般に理解されている計画と統制の活動を考えれば明白なことである。さらに計画会計は、すべての会計機構と結びつきが否定されるものではないというものである。<sup>(11)</sup>

以上のようにいくつかの問題点を指摘してきたが、これらの問題点をつきつめて見ると、それは経営管理職能を一面的に理解していることが明らかである。アンソニーのシステム設計の観点からの計画会計、統制会計への批判は、先に触れたベイヤー、マックファランドの見解と共に注目すべきものがある。

### 3. アンソニーの管理会計論

アンソニーの管理会計論は、どのような体系をとっているのでしょうか。彼は彼の理解するマネジメント・プロセスの基底、とくにマネジメント・コントロールプロセスを中心に形成されたユニークな管理会計論の体系を展開しているのである。

アンソニーは、企業の活動を計画と統制のシステムにおいて、①戦略的計画 (strategic planning) ②マネジメント・コントロール (management control) ③オペレイショナル・コントロール (operational control) の三つのプロセスに区分し、さらに情報利用目的がなんであれ、情報の収集をし、加工し、伝達する情報処理のプロセスをあげている。この情報処理のプロセスは、内部志向と外部志向のプロセスに分けられるが、前者は前述した組織内部に生ずる活動を処理する①、②、③のプロセスを意味しており、後者は組織に関する外部の活動を処理する財務会計を意味する。図3・1は、計画と統制という全体的な課題を処理する有用なフレームワークと諸要素に貢献する情報処理との関係を表したものである。<sup>(12)</sup>

この図から外部志向と内部志向のプロセスとは相互に情報の伝達により結ばれていることが示されている。管理会計が主として関係するのは、戦

図3・1 アンソニーの組織における計画および統制のシステム

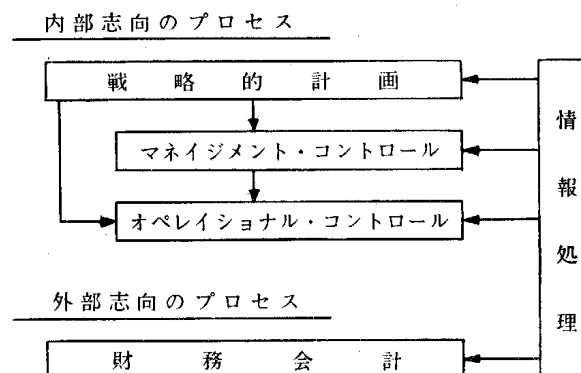


表3・1 事業組織における活動例

戦 略 的 計 画	マネジメント・ コントロール	オペレイショナル ・コントロール
企業目的の選択	予算の編成	—
組織計画の設定	スタッフ人事の計画設定	雇用のコントロール
人事方針の設定	人事手続の制定	各方針の実施
財務方針の設定	運転資本計画の設定	信用拡張のコントロール
マーケティング方針の設定	広告計画の設定	広告配分のコントロール
研究方針の設定	研究計画の決定	—
新製品種類の選択	製品改善の選択	—
新事業部の取得	工場配置替の決定	生産スケジュールの作成
臨時資本支出の決定	経常的資本支出の決定	—
	オペレイショナル・コント ロールに対する決定規則の 決定	在庫管理
	経営実績の測定, 評価, 改善	作業の能率の測定, 評価, 改善

略的計画, マネジメント・コントロール, オペレイショナル・コントロールであり, これを意思決定を行う組織上のレベルと関連させている。この三つのプロセスの具体的な活動内容は, 表3・1に示されている。<sup>(13)</sup>

サイモン (Simon, H. A.) は, 意思決定の過程を①情報活動 (intelligence activity) ②企画活動 (design activity) ③選択活動 (choice activity) に分類する。次に組織における意思決定のタイプとして, 定型的意思決定 (programmed decision) ②非定型的意思決定 (nonprogrammed decision) に区分される。これは, OR (operations research) やコンピュータの適用可能性を念頭においてプログラム化されているか否かの観点から分類されている。<sup>(14)</sup> ①は意思決定が反復的, 常規的で意思決定の契機がおこるつど, 新しく意志決定が必要のないように一定の方式が設定されているという意味でプログラム化されている。②は非反復的でその性格や構造そのものが十分に把握されず, プログラム化されない個別的問題である。それは新製品の開発, 経営の多角化の決定や工場建設などの決定のタイプがこれに属

している。このような意思決定の影響のもとにアンソニーの主要な関心事である計画と統制のフレームワークである活動内容について、その特徴および関連について検討して見ることにする。

### (1) 戦略的計画

アンソニーは、戦略的計画の設定は、組織の目的、これらの目的の変更、これらの目的の達成のために使用される諸資源およびこれら資源の取得、使用、処分に際して準拠すべき方針を決定するプロセスであるとして定義される。<sup>(15)</sup> ここで目的とは、組織が達成しようとするところのものであり、方針とは、目的達成のための最も適切な行動の順序を選ぶ際に用いるべき指針である。その具体的内容は、新事業への進出、新製品の研究および開発、技術導入、設備投資、長期資金の調達、配当政策に関する方針、組織改革、新市場の開拓等の日常の経営活動の前提となる企業の基本構造に関する事項について決定することである。これらの戦略的意思決定では、幾つかの代替案間の有利さの比較を行うことが必要になる。企業会計では、戦略的意思決定に関係あるすべての原価と収益がキャッシュ・フロー(cash flow)で表され、増分キャッシュ・フローが関連性ある原価および収益概念となり、利益に関連した有利さの評価を行うための情報を提供するのである。

こうした意思決定は、経済の動態的变化に適応して臨時的に行われるものであり、一度決定が行われて実行されると、その影響は、短期的な場合もあるが比較的長期間を要する場合が多く、定型化しにくいものであり、会計制度としてシステム化することは不可能である。後に、この意思決定を修正変更することは企業に大きな犠牲を強いることになり、企業の将来に重要な影響を及ぼすことになる。この戦略的計画は、企業の経営の基本構造を革新する創造的機能であり、目標設定、方針設定は、トップ・マネジメントの計画と理解される。それは的確に予想できない環境の中で単に

受動的反応や適応だけに止まるだけでなく、企業活動への自由を制約する経済的要因を取除くと言った積極的任務を経営管理者は持つものである。

アンソニーの戦略的意思決定に対して、バイヤーの見解は、計画設定に占める個別的計画の重要性を強調し、意思決定会計における内容は長期間にわたって企業行動を方向づける個別計画の設定として理解されている。<sup>(16)</sup> こうしたバイヤーの個別計画の設定問題に対し、マックファランドも固有な領域を形成する「プロジェクト別利益計画」という独自の地位を与えるのである。<sup>(17)</sup> バイヤーやマックファランドの見解は、戦略的意思決定を強調するアンソニーの見解と共通するものがある。

## (2) マネジメント・コントロール

マネジメント・コントロールとは、マネージャー (manager) が組織の目的達成のための資源を効果的かつ能率的に取得し、使用することを確保するプロセスであると定義される。<sup>(18)</sup>

アンソニーは、戦略的計画とは別に企業の計画と統制の活動は密接に関連しているから計画と統制を別個のものとしてでなく、これらを組み合わせたマネジメント・コントロールなる概念を用いる。<sup>(19)</sup>

マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって樹立された目的および方針を既定のものとして受け入れたうえで組織の日常の経営活動を総合的に統一的に計画し統制することを内容とする。それは組織全体を包摂し、日々繰返される定型的な業務活動全般を計画し、管理するものであり、計画済の目的および方針を既定の範囲内でできるだけ効果的かつ能率的に達成することを意図するものである。したがって、会計制度としてシステム化することは可能である。具体的には、予算編成、運転資本計画、経営業績の測定、評価、改善の措置を内容とし、オペレイショナル・コントロールに対する決定ルールを作成を含むものである。

アンソニーの述べる「有効性 (effectiveness) は、協同目的の達成に関



するものである。……特定の望んだ目的が達成された時、我々はその行動が有効であると普通言う。」この定義は、バーナード (Barnard, C. I.)<sup>(20)</sup> の意味で用いられている。能率性 (efficiency) は、バーナードの意味ではなくて、普通の技術的意味で使用され、インプット (input, 組織が消費する資源), アウトプット (output, 組織が作り出した生産物, サービスその他の結果) の間の最適関係という意味で使用される。<sup>(22)</sup>

経営管理者は、インプットとアウトプットの最適関係を追求する。その最適関係は、①インプット、アウトプットの両者が変化する場合の最適の組合せであり、②アウトプットが与えられた状況下で最低の費用で生産するために組織が消費する資源の組合せである。前者は、インプットの変化によりアウトプットがどう影響されるかを決定する科学的根拠がないために、この最適な関係の組合せは経営管理者の主観的判断によらざるをえない。後者の場合、最適関係を定める可能性は少なくとも存在する。これはインプット、アウトプットの最適関係が容易に得られる場合 (ある部品を製造する場合における必要な労働力、機械加工の工程) と最適関係を作り上げる科学的方法がない場合 (人間の判断で決定される製造間接費) である。<sup>(23)</sup>

マネジメント・コントロールに関する定義は、三つの主要な考え方を示している。①このプロセスは、他の人々とともに働くことにより物事を達成した経営管理者を含める。②このプロセスは、戦略的計画において決った目的、方針を実現しようとするものである。③このプロセスにおいて行動と判断をする基準が有効性と能率であることを示している。

アンソニーは、戦略的計画とマネジメント・コントロールの区別を表3・2に示している。<sup>(24)</sup>

戦略的計画とマネジメント・コントロールを区別することが困難であるとしても、マネジメント・コントロールは、戦略的計画の実施を確保す

表3・2 戦略的計画とマネジメント・コントロールの若干の区別

特 徴	戦 略 的 計 画	マネジメント・コントロール
計画の焦点	ある時期の一局面について	組織全般について
複 雑 性	多くの変数がある	それほど複雑ではない
構造の程度	構造は不定で不定期：各問題は相互に異なる	リズムカルである 既定の手続きがある
情報の性質	問題ごとに収集する必要あり：組織外部の将来に関する情報が比較的多い 正確性は相対的に低い	網羅的である 組織内部の過去情報が比較的多い 正確性は相対的に高い
情報の伝達	比較的簡単	比較的困難
見積りの目的	予想される結果を明らかにする	満足すべき結果へと導く
関係者	スタッフとトップ・マネジメント	ライン・マネージャーとトップ・マネジメント
関係者の人数	少 数	多 数
精 神 活 動	創造的，分析的	行政的，説得的
基 礎 理 論	経済学	社会心理学
計 画 と コントロール	計画が主でコントロールが従	計画とコントロールとの双方とも重要
計 画 期 間	方針および手続きが決まる	所定の方針および手続きのわくの中でとるべき行動が決る
計画の評価	きわめて困難	それほど困難ではない

ることにあるのは明らかである。換言すれば、戦略的計画を短期の実施計画の中に組み入れる計画のプロセスがマネジメント・コントロールに属するのである。戦略的計画は、長期間にわたってさまざまな結果を持たらすものであるが、アンソニーは、長期、短期の計画設定からその履行するまでに要する期間をさして区別するのは正しくないとする<sup>(25)</sup>。その理由は、戦略的意思決定の中には一年以内に実現されるのは珍しいものではないからである。

アンソニーは、マネジメント・コントロールの性質を戦略的計画と対比

して次のように述べている。<sup>(26)</sup>

「マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって樹立された路線の範囲内で行われる一つのプロセスである。マネジメント・コントロールにおいては、目的、設備、組織および財務的要因は多かれ少かれ既定のものとして受け入れる。例えば、翌年度予算についての決定は、既定の方針および路線の範囲内に縛られる。マネジメント・コントロール・プロセスは、計画済の目的をこれらの既定のものの範囲内でできるだけ有効かつ能率的に達成することを意図している。マネジメント・コントロールのプロセスは、将来なにをなすべきかを決定することを含んでおり、これは計画という言葉の普通の意味での計画である。しかし、マネジメント・コントロール・プロセスにおいてなされる計画決定は、戦略計画においてなされる決定とは多少異なった性格のものである。……

マネジメント・コントロールは、日常の業務実施に関係をもっている。目的、方針、構造、製品種類、工場の位置、生産能力等のすべては戦略計画のプロセスで決定される。現場の人は計画を作るが、彼等はこれらの制約の中でそれを作るのである。当然、マネジメント・コントロールの立案者もまた、同じこれらの制約を受けることになる。たとえば、彼は戦略的計画の責任者が決定した組織構造は、何でも最善のものとしてそれを受入れ、それに適合させるのである。彼は組織構造をマネジメント・コントロール・システムに適合するように変えることを主張するよりむしろシステムの方を組織構造に適合するように立案する。」

要するに、戦略的計画とマネジメント・コントロールとは現実には区別しがたい場合でも、戦略的計画は、非回帰的な構造的計画であり、マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって樹立された目的および方針を達成する路線の範囲内で戦略的計画を実施することは明白なことである。しかしながら、アンソニーは、サイモンの非定型的意思決定と定型的意思

決定の区別は、マネジメント・コントロールとオペレイショナル・コントロールのカテゴリーに一致するとしている。つまり、マネジメント・コントロールの範囲にサイモンのこの非定型的意思決定を入れ、オペレイショナル・コントロールを定型的意思決定に含めている。サイモンの非定型的意思決定は、非反復的、常規的な意思決定の性格を持つものであり、アンソニーが示したマネジメント・コントロールの内容とは範囲を異にする。それはマネジメント・コントロールをプログラム化することは困難であるからである。こうしたサイモンとの範囲を異にするアンソニーの体系に注目すべき意味があるのである。次に、彼が示したマネジメント・コントロールとオペレイショナル・コントロールの比較を表であげておくことにする。<sup>(27)</sup>

**表3・3** マネジメント・コントロールとオペレイショナル・コントロールとのいくつかの相違点

特 徴	マネジメント・コントロール	オペレイショナル・コントロール
活動の焦点	活動全般	一つの課業または取引
判断の介入する程度	相対的に多い：主観的な決定が下される	相対的に少い：一定のルールに依存する
構造の性質	心理学的	合理的
情報の性質	総合的：すべて金額データ：概算値でもよい：見積値および実績値	物量情報の場合もある：正確であること：即時的な場合もある
主要な関係者	マネージャー	監督者（またはだれもなし）
精神の はたらき	アドミニストレーティブ：説得力が生きる	指令に対する遵守（または心のはたらきなし）
依拠すべき 理論	社会心理学	経済学，物理学
期 間	週間，月間，年間	毎 日
コストの種類	自由裁量	計画的費用

### (3) オペレイショナル・コントロール

オペレイショナル・コントロールとは、特定の業務が効果的かつ能率的

に遂行されることを確保するプロセスであると定義される。<sup>(28)</sup> オペレイショナル・コントロールの中心は、個々人の業務または取引をあらかじめ決められた職場を通じて計画し、統制してゆくものであり、その職場全体の業績を判定する方法とにおいて対照的である。個々の業務とは、在庫管理、工程管理、品質管理などで機械的に、効果的に課業が遂行されるプロセスである。つまり、オペレイショナル・コントロールは、経営管理者の判断とか責任部門の相互の調整などはほとんど行わない。たとえば、特定の期間に製品種類別の生産量を計画するのは、マネジメント・コントロールであり、生産計画を達成するために日々の製品の生産順序と工程を決め、作業割当をしてその進捗をはかるのがオペレイショナル・コントロールである。すなわち、マネジメント・コントロールが問題とするのは特殊なある一つの課業ではなくて進行している業務全体の流れである。この意味では、マネジメント・コントロールは主観的である。これに対してオペレイショナル・コントロールは、特定の課業または取引を中心としたものであり、客観的なものである。この意味でアンソニーのプログラムド・コントロールとノンプログラムド・コントロールの区別は重要である。アンソニーは、この区別を次のように述べる。<sup>(29)</sup>

「一定の活動に対して最適なインプットとアウトプットの関係があらかじめ決定できる場合には、与えられた環境のもとで使用されるべきインプットを記述し、ルールにすることができる。すなわち、インプットは、プログラム化できる。これらのインプットは、プログラムド・コントロールの適用可能活動である。その他の活動は、ノンプログラムドと言われる。」

たとえば、一定の計算から生ずるルールを用いる在庫管理システムは、プログラムド・コントロールが適用できるが、企業の法律の活用部門を考えると、どんなルールを用いてもその提供すべき最適なインプット、アウトプットの関係を示すことはできないので経営管理者の判断について意見

が一致しない場合、法律部門も企業の一部としてコントロールされる必要がある。この必要なコントロールがノンプログラムド・コントロールである。

オペレイショナル・コントロール自体は、数学的モデルが中心となり、OR手法が役立ち、コンピュータにプログラム化することができる。つまり、オペレイショナル・コントロールでは、経営管理者の判断とか責任部門相互の調整はほとんど必要としない。

確かに、アンソニーのマネジメント・コントロールとオペレイショナル・コントロールの区分は上下二つの階層にコントロール領域を区分したと見てよいであろう。つまりトップ・マネジメントからミドル・マネジメントの関与する領域とミドル・マネジメントと現場の管理者層とがたずさわる領域を区分することは注目すべき点である。しかしながら、それはコントロールとしては程度の差にすぎないということもできよう。

#### 4. マネジメント・コントロール・プロセスの諸段階

戦略的計画は、個々の計画の代替案間の有利さにより意思決定をする。これを方針として、マネジメント・コントロールで既定の路線としてインプットし、一定期間にわたる組織全体の業務活動の期待をアウトプットする。そして、アウトプットを受けて、オペレイショナル・コントロールでは、個々の業務活動の目標として日常の営業活動が各責任部門の現場で営まれる。このようにアンソニーの計画と統制のシステムは、マネジメント・コントロールを中心としており、その関連性を求めるためにさらに詳述することにする。

マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって樹立された基本目標に基づいた路線の範囲内で行われ、組織の目的達成のために資源を効果的かつ能率的に使用することを確保するプロセスである。

マネジメント・コントロール・プロセスは次の4段階からなる。<sup>(30)</sup>

- ① プログラミング (programming)
- ② 予算編成 (budgeting)
- ③ 営業活動と測定 (operating and measurement)
- ④ 報告と分析 (reporting and analysis)

### 1. プログラミング

プログラミングとは、企業が計画する個別プログラムを決定し、各プログラムに配分されるべき資源（資金、要員、材料など）概算額を決定するプロセスである。ここでのプログラムは、戦略的計画を実施するために組織が計画したことを決定した基本的活動である。具体的には、製品別計画、設備投資計画、新製品の研究開発計画などが一つのプログラムとしてあげられる。プログラムの決定は、戦略的計画によって決定された目標や戦略の範囲内で行われる。さらに、プログラミングのプロセスは、三つの部分に分けられる。<sup>(31)</sup>

第1の部分、現在行われているプログラムを再検討すること。たとえば、企業が20種の包装食品を現在製造、販売しているとすれば、次年度以降に20種の製品もほぼ同じ扱いをする。しかし、これらの現在行われている計画について満足することは危険である。消費者の味覚、競争条件、製造方法は変化する。これらの変化の意味が認識され、変化した条件で意思決定が行われることが重要である。つまり、新しい状況が予想され、適切な行動が決定されることを確実にするために、現在の各々の計画を再検討するシステム的方法が必要である。その方法としてゼロベースの検討がある。<sup>(32)</sup>

第2の部分、新しい提案を考えることである。経営管理者は、提案される新計画に警告されなければならない。それは現在の営業活動に対する脅威に対抗手段を取るか、新しい機会を利用するかどちらかである。これ

らの提案は、その必要性や機会が経営管理者の注意すべきものになるときはいつでも分析される。

第3の部面は、正規のプログラミング・システムによって個々の計画を調整することである。あらゆる企業は、現在行われている計画を調整することである。企業は現在行われている計画を再検討し、提案された新計画に対して意思決定すべきである。企業はこれを非公式に行うが、大多数の大企業は、財務と計画の結果が将来何年にもわたって計画されるフォーマルなシステムを持っている。そうした計画を長期計画とよんでいる。それは将来の数年間——通常5年間、短い場合3年間、長い場合20年間——の収益、原価、その他の情報を示している。

戦略的計画で方針が決定されたならば、事業管理者は、その路線の範囲内でトップマネジメントと徹底的に検討し、調整した後に全社的なプログラムが編成される。たとえば、それは次のようなプロセスである。<sup>(33)</sup>

企業の会計年度は、1月1日から始ると仮定すれば、プログラミング・プロセスは、前年の春に始まる。その時にトップマネジメントは、基本目標や戦略を議論し決定する。これらを業務活動管理に伝達する。業務管理者は、試案を作成する。次の指針は、トップ・マネジメントによって示される。夏または初秋に提案されたプログラムについてトップ・マネジメントと検討・調整を重ね、そこから企業全体計画がまとめられる。これらの承認されたプログラムは、秋から始まる予算編成プロセスに基づいて形成される。秋に次年度の予算編成をする。

## 2. 予算編成

予算編成とは、特定の期間通常一年間にわたる数量的、貨幣的単位で示された計画である。予算編成とプログラミングとの本質的相違は、プログラミングが将来の数年間を見るのに対して、予算編成は、次年度に焦点をあてることである。



予算編成においては、計画を実施する責任を負う経営管理者の責任単位別に組み替えられる。したがって、計画は、まず個々のプログラムで行われるが、予算編成プロセスにおいて計画は責任単位別に編成される。予算を明らかにするプロセスは、責任部門の経営管理者と彼の上司との交渉によって行われる。これらの交渉の最終結果は、各責任部門と会社全体の目標を達成するために使用される予定損益計算書と予定貸借対照表とで示される。こうした責任予算が強調されるのは、組織の構成員、とくに各階層の管理責任者に予算編成および実績との比較分析によって心理的な動機づけを与えるためである。

(34)

### 3. 営業活動と測定

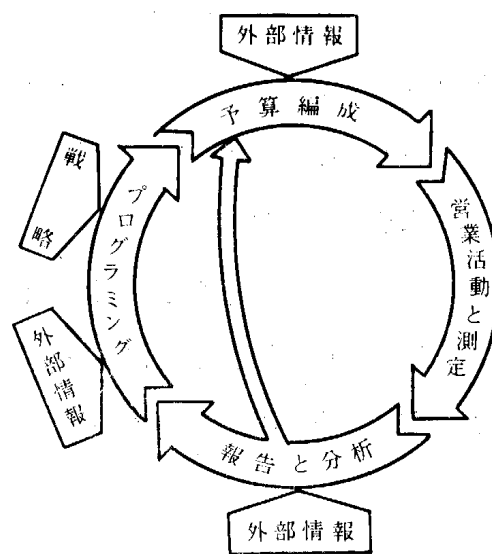
営業活動と測定とは、予算によって実際の経営活動が行われ、実際に消費された資源や実際に獲得された収益についての記録が行われる。これらの記録は、プログラム別（製品別、研究開発計画等）と責任部門別に原価や収益が分類されるように構成されている。プログラムに従って分類されたデータは、将来のプログラミングの基礎として利用され、責任部門ごとに分類されたデータは、責任部門の管理者の業績を測定するために使用される。後の方の目的には、実情に関するデータが予算に表示される計画と比較される。

### 4. 報告と分析

マネジメント・コントロール・システムの機能の一つは、経営管理者に情報を伝達することである。この情報は、会計情報または非会計情報からなり、組織の内部と外部からのものである。こうした情報は、何が行われているかを経営管理者に報告し、個々の責任部門によって実施されている職務が調整されることを保証するのに役立つのである。この報告の予算と実績との比較分析によって、経営管理者が計画変更、修正等の改善措置を構ずるコントロールの基礎を提供するのである。

マネジメント・コントロールは、企業の営業活動を包括する意味ではトータルシステム (total system) である。そこでは心理学的考察が支配的である。その活動——伝達、説得、勧告、批評——はマネジメント・コントロールの重要な一面である。マネジメント機能は、営業活動がお互に均衡がとれ、その均衡を検討するために経営管理者は、それぞれの局面について情報の必要性を確保することからトータル・システムとすることが必要なのである。<sup>(35)</sup> マネジメント・コントロールのプロセスは、上述したプログラミング、予算編成、営業活動と測定、報告と分析によって統合化される。この関係を図4・1で示せば次のとおりである。<sup>(36)</sup>

図4・1 マネジメント・コントロール・プロセス



## 5. 新しい情報提供の役割

アンソニーは、システムデザインの観点から、上述した三つのマネジメント・プロセスの特徴を強調し、伝統的な計画と統制の経営管理職能を批判する。そして計画と統制活動の一体性をふまえてマネジメント・コントロールを中心システムにしてその特徴を考える。そこに関連性のある会計の種類が管理会計であることを示唆する。アンソニーは、管理会計のサブシステムを次の三つに分類する。<sup>(37)</sup>

それは、①全部原価会計、②差額会計、③責任会計である。この三つの会計と計画、調整統制の三つの経営管理職能とはそれぞれ結びつかない。そうした結びつきがあれば管理会計は簡単である。すなわち、全社的計画は、基本的に責任会計を利用し、ある範囲までは全部原価会計や差額会計を使用する。たとえば、ある営業活動の意思決定は、全部原価情報を利用するし、また差額会計をも利用する（全部原価会計、差額原価会計、責任会計は別の機会に触れることにする。）。

アンソニー、バイヤー、マックファランドは、サイモンの意思決定論の影響を受けてなんらかの形で意思決定に対する情報提供という新しい役割に注目していた。こうした新しい役割を強調したのは、1966年に発表された A S O B A T (A Statement of Basic Accounting Theory) であると言えよう。<sup>(38)</sup>

管理会計は、経営情報システムの一環として、種々の情報要求に応えることが期待されている。しかし、こうした情報要求に応える管理会計は容易なものではない。A S O B A Tは、1958年の報告書の管理会計の定義に依拠して計画統制の会計を敷衍する経営意思決定に対する情報の提供へと重点を移してゆくが、そうした推移を見通して、会計を情報理論の一環として効果的な経済活動の問題に適用したのである。<sup>(39)</sup>つまり、内部、外部の利用者の情報要求を前提にし、情報の伝達をメディア (media) とした意思決定への適合関連を指示しているのである。すなわち、「管理会計担当者は、内部情報利用者要求を情報システムに伝達し、また情報の有用をその後のフォロー・アップの手続によって確認することを可能にする特定化とフィード・バックの機構」<sup>(40)</sup>に依存しなければならないとしている。こうした管理会計論は、管理過程学派のそれに代る新たな枠組みの導入をはかる必要がある。つまり、新たな準拠枠は経営管理活動の全局面において意思決定のプロセスそれ自体を分析する新たな理論的方法に依拠することになる。そ

れは意思決定をするにあたって計画、統制の相互関連および相互作用を明らかにすることによって与えられる。しかしながら、現在まで意思決定論的アプローチや、情報論的アプローチ、行動科学的アプローチなど多数の議論は、新しい準拠枠を設定することに成功していない。

## 6. む す び

アンソニーは、こうした新しい役割に応えるために経営管理活動の過程的分析から導き出されるフレームワークを適切な「諸技術や諸概念に適用しようとするのである。その場合に「諸技術や諸概念」が管理会計の本質理解に有効であるとする事への貢献度が高ければ価値あるフレームワークであると言える。

ところで、現実には、管理会計論の体系化は、経営管理実践における種々の見解を相対的に整序し、知識体系としての整合性を意図している。津曲教授によれば、現実には、その場合に二つの整序の方法が考えられるとされる。<sup>(41)</sup>第1には、変動する管理実践において種々提案される管理会計の役割、または目的についてそれらを最終的に規定する基本目標を取り上げ、目的との関連で総合的に把握され、個別具体的な現れ方の現実が一定の認識のフレームワークのもとで整序される。第2は、管理会計における種々の目的手段の関係を管理実践の構成要素と手段との関係として整序する。アンソニーの体系論は、後者の方法によって体系化を志向した。つまり、管理会計論は、計画設定活動と統制活動の二つの管理職能に対する有用性としての整序を意図したのである。

アンソニーのフレームワークは、意思決定と経営管理プロセスを同次元で相互に関係づける点で、基本的には伝統的な経営管理活動を区分、認識する管理過程学派の見解に依拠している。戦略的個別計画と意思決定とを結びつける見解は、意思決定と管理プロセスを同次元で相互に関係づけ

る点はその例である。アンソニーのこうした主張が伝統的な管理論の域を出ないとするならば、多元的な情報を必要とする管理会計の展開をはかることは困難であろう。津曲教授は、アンソニー、バイヤー、マックファランド等の所説を管理会計論の重点移行期における過渡期的議論として位置づけられている。アンソニーは、経営管理過程の認識の修正を通じて従来と異なるフレームワークの展開を示し、意思決定会計への情報の提供という新しい役割を示した点では大きな貢献をしたと言える。こうした展開をふまえた上で意思決定に対する情報の提供という新しい役割のもとに、会計の諸技術や諸概念の適用をし、管理会計が新しい理論に変容する時には、アンソニーのフレームワークは、相対的にその価値を後退させることになる。

注(1) Report of Committee on Management Accounting, The Accounting Review, April 1959, p. 210.

そこでは次のような管理会計の定義が示されている。「管理会計は経営者が妥当な経済目的に対する計画の設定や当該目的を達成する意図のもとでの意思決定を行うのに役立つように、企業の歴史的および予測される経済的データの処理に適切な諸技術や諸概念を適用することである。」

(2) 経営管理職能に即して計画会計、統制会計に区分する構想は、ゲーツによって示唆された。

Goetz, B. E., Management Planning and Control, 1949.

(3) Committee on Cost Concepts and Standards, "Tentative Statements of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purpose", The Accounting Review, April 1956, p. 210.

(4) Beyer, R., Profitability Accounting for Planning and Control, 1963 p. 17.

バイヤーは、管理会計を業績評価会計と意思決定会計に二分する。前者には期間計画会計、統制会計を含め、意思決定会計は個別計画に限定する。

なお、バイヤーの所説については、拙稿「収益性会計の基礎」横浜商大論集第五卷二号を参照されたい。

(5) Anthony, R. N., *Planning and Control System: A Framework for Analysis*, 1965. 高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社、昭和43年。

- (6) McFarland W. B., *The Concepts for Management Accounting*, NAA, 1966.

染谷恭次郎監訳『管理会計の基礎』日本生産性本部，昭和42年。

計画と統制という経営管理程は，経営管理者に異質な思考を要求する。つまり計画の中に個別計画と期間計画という異なる情報を要求するものがある。前者は企業の一セグメント (segment) についての非反復的な特別の決定であるのに対し，後者は一期間の企業全体に関する経常的な計画であるために，両者は異なる会計情報を必要とする。統制は，計画で設定された目標や方針が正確に実現されるように企業の活動を規制する情報を持つ会計情報を必要とするし，また業績評価の性格を持つ会計情報を必要とする。マックファランドは，こうした体系に即して，会計主体，会計期間原価および収益概念についてそれぞれの違いを示したのである。しかし，計画会計を個別計画の会計と期間計画の会計に分類するのであれば，統制会計も当然に個別計画の統制と期間計画の統制に分類される。こうした分類はそれ自体が適切であるか否かが問題とされる必要がある。

- (7) わが国においても山辺六郎教授，鍋島達教授等によって，この見解が見られる。山辺六郎著『管理会計』千倉書房，昭和44年。鍋島達稿「管理会計の成立とその体系化への前提」『専修商学論集』1970年3月。

- (8) Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 10~.

- (9) McFarland, W. B., *op. cit.*, p. 76. 『前掲訳書』，95頁。

- (10) レース (Rath, A. W.) も計画と統制とを分離することは困難であるとしている。

Rath, A. W., "Management Control" in *Administrative Control and Executive Action*, Lemke, B. C. and Edward J. D., etc, 1961, p. 27.

- (11) McFarland, W. B., *op. cit.*, pp. 77~78. 『前掲訳書』，97頁。

- (12) Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 22.

- (13) *Ibid.*, p. 16.

- (14) Simon, H. A., *The New Science of Management Decision*, 1960, p. 1.

占部都美著『近代組織論』白桃書房，昭和51年，289~291頁。

- (15) Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 16.

- (16) Beyer, R., *op. cit.*, p. 17.

- (17) McFarland, W. B., *op. cit.*, p. 12~. 『前掲訳書』，23頁。

- (18) Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 27.

- (19) *Ibid.*, p. 16.

- (20) *Ibid.*, p. 27.

- (21) Barnard, C. I., *The Function of the Executive*, 1938, pp. 60, 19.

- (22) バーナードの能率性は，個人の動機の満足のいかに意味し，協働行為に使

われる場合には個人の動機の満足によって個人の協力への貢献を確保し維持することのいかに意味する。Barnard, C. I., *ibid.*, p. 57.

- (23) Anthony, R. N., *op. cit.*, pp. 71~72.
- (24) *Ibid.*, p. 67.
- (25) *Ibid.*, p. 26.
- (26) *Ibid.*, pp. 31~32.
- (27) *Ibid.*, p. 93.
- (28) *Ibid.*, p. 69.
- (29) *Ibid.*, p. 72.
- (30) Anthony, R. N. and Reece, J. S., *Management Accounting, Text and Cases*, 1977, pp. 669~673. Anthony, R. N., and Welsch, G. A., *Fundamentals of Management Accounting*, 1977, pp. 447~450.
- (31) Anthony, R. N., and Welsch, G. A., *ibid.*, pp. 448~489.
- (32) *Ibid.*, pp. 488~489.
- (33) *Ibid.*, p. 489.
- (34) アンソニーは、動機づけの根拠を社会心理学に求めている。  
Anthony, R. N., *op. cit.*, p. 51.
- (35) Anthony R. N., "Framework for Analysis", *Management Service*, March /April 1964, (Decoster, D. T., Ramanathan, K. V. and Sundem, G. L., *Accounting for Management Decision Making*, 1978, pp. 4~14. に集録された論文参照)
- (36) Anthony, R. N. and Welsch, G. A. *op. cit.*, p. 448.
- (37) Anthony, R. N. and Reece, J. S., *op. cit.*, p. 418.
- (38) AAA., *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. 飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 昭和44年。
- (39) *Ibid.*, p. 64. 『前掲訳書』, 92頁。
- (40) *Ibid.*, p. 52. 『前掲訳書』, 76頁。
- (41) 横浜市立大学編『管理会計論』同文館, 昭和52年, 10頁。
- (42) 津曲直躬著『管理会計論』国元書房, 昭和52年, 46頁。